

**Audience publique du 18 mai 2009**

Recours formé par Madame ...,  
contre des décisions de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu et la fortune

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24623 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 15 juillet 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune des années 1997 à 2004 ainsi que des bulletins de calcul de la contribution dépendance des années 1999 à 2004, tous émis à son encontre le 22 août 2007 par le bureau d'imposition Echternach de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 décembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 janvier 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 mars 2009.

---

L'administration des Contributions directes s'étant vu transmettre des informations par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines en date des 7 et 12 janvier 2005 au sujet notamment des avoirs ayant existé au nom de feu ..., époux de Madame ..., auprès de deux établissements de crédit, le bureau d'imposition Echternach, par application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts dite Abgabenordnung (AO), demanda en date du 21 mai 2007 à Madame ... la communication des revenus de capitaux afférents aux comptes bancaires désignés dans ces informations relatifs aux années fiscales 1997 à 2005, ainsi que des soldes de clôture de ces comptes au 31 décembre de chaque année. Ces informations furent transmises au bureau d'imposition le 2 juillet 2007. Après avoir informé l'intéressée de son intention d'émettre des bulletins rectificatifs au titre des années 1997 à 2001 ainsi que des bulletins définitifs au titre des années 2002 à 2004 visant tant l'impôt sur le revenu que l'impôt sur la fortune, le bureau d'imposition, après avoir recueilli les objections afférentes de

l'intéressée, émit le 22 août 2007 les bulletins de l'impôt sur le revenu et sur la fortune des années 1997 à 2004 ainsi que les bulletins de calcul de la contribution dépendance des années 1999 à 2004 conformément au projet préalablement soumis à Madame ....

Ainsi la base imposable de l'impôt sur la fortune fut majorée des « *autres éléments de fortune* » à hauteur des montants suivants :

- au 1<sup>er</sup> janvier 1997: majoration d'un montant de 267.376.542 LUF
- au 1<sup>er</sup> janvier 1998: majoration d'un montant de 287.954.026 LUF
- au 1<sup>er</sup> janvier 1999: majoration d'un montant de 267.376.542 LUF
- au 1<sup>er</sup> janvier 2000: majoration d'un montant de 315.850.735 LUF
- au 1<sup>er</sup> janvier 2001 : majoration d'un montant de 308.867.731 LUF
- au 1<sup>er</sup> janvier 2002: majoration d'un montant de 7.903.408 EUR
- au 1<sup>er</sup> janvier 2003: majoration d'un montant de 7.903.408 EUR
- au 1<sup>er</sup> janvier 2004: majoration d'un montant de 7.903.408 EUR

Le revenu imposable quant à lui fut augmenté des intérêts non déclarés à hauteur des montants suivants :

- année 1997 : intérêts de dépôts d'épargne : 95.048,94 EUR
- année 1998 : intérêts de dépôts d'épargne : 125.988,00 EUR
- année 1999 : intérêts de dépôts d'épargne : 117.975,72 EUR
- année 2000 : intérêts de dépôts d'épargne : 152.246,86 EUR
- année 2001 : intérêts de dépôts d'épargne : 96.443,79 EUR
- année 2002 : intérêts de dépôts d'épargne : 8.137,86 EUR
- année 2003 : intérêts de dépôts d'épargne : 5.373, 55
- année 2004 : intérêts de dépôts d'épargne : 8.277,23 EUR

Le 20 novembre 2007, Madame ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre desdits bulletins. Celle-ci n'ayant pas été suivie d'une décision dans le délai de 6 mois, elle a introduit un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des différents bulletins ayant fait l'objet de sa réclamation par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 juillet 2008.

Le délégué du gouvernement conclut principalement à l'irrecevabilité de ce recours en faisant valoir que les décisions attaquées ne seraient pas clairement précisées.

Dans la mesure où il se dégage clairement du paragraphe introductif de la requête que celle-ci vise des bulletins déterminés tant par rapport aux années fiscales concernées que par rapport à leur date d'émission et que ces bulletins ont par ailleurs été versés à l'appui du recours, le moyen d'irrecevabilité ainsi soulevé laisse d'être fondé, l'Etat n'ayant en aucune manière pu se méprendre sur l'objet du recours de Madame ....

L'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif confère la possibilité au réclamant qui s'est adressé par application du paragraphe 228 AO au directeur de l'administration des Contributions mais qui n'a pas reçu de réponse dans le délai de 6 mois à partir de cette réclamation, de considérer sa réclamation comme rejetée et d'interjeter recours devant le tribunal administratif contre la

décision qui a fait l'objet de la réclamation. Les bulletins litigieux ayant été, de par leur nature, susceptibles de faire l'objet d'une réclamation au sens dudit paragraphe 228 AO, Madame ... a dès lors valablement pu introduire directement un recours contentieux à leur encontre en l'absence de décision directoriale intervenue dans le délai de 6 mois à partir de la réclamation.

Quant à l'étendue du pouvoir de contrôle conféré en la matière au tribunal, il y a lieu de relever que le recours de droit commun devant les juridictions administratives est le recours en annulation et que, conformément à l'article 3 (1) de la loi précitée de 1996, le tribunal n'est amené à connaître comme juge du fond d'un recours en réformation que lorsque les lois spéciales lui attribuent cette compétence.

Concernant plus spécifiquement les recours en matière fiscale, force est de constater que seul l'article 8 (3) 1. de la loi de 1996 confère au tribunal compétence pour connaître comme juge du fond des recours dirigés directement contre les décisions du directeur de l'administration des Contributions directes y visé, mais que ni l'article 8 (1) définissant d'une manière générale la compétence *ratione materiae* du tribunal administratif en matière fiscale, ni le point 3. du paragraphe (3) dudit article pertinent en l'espèce, ne confèrent au contribuable la possibilité, en cas de silence du directeur par rapport à une réclamation, d'introduire un recours au fond contre la décision qui faisait l'objet de sa réclamation, de sorte que la conclusion s'impose que dans cette hypothèse seul le recours de droit commun en annulation est admissible.

Le tribunal n'est partant pas compétent pour connaître de la demande principale de la demanderesse tendant à la réformation des différents bulletins déferés. La demande formulée à titre subsidiaire de voir annuler lesdits bulletins est quant à elle recevable pour avoir été introduite dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours la requérante conclut à une violation de l'article 9 de la loi du 23 décembre 2005 portant 1. introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière ; 2. abrogation de l'impôt sur la fortune dans le chef des personnes physiques ; 3. modification de certaines dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en faisant valoir que les informations transmises par l'administration de l'Enregistrement à l'administration des Contributions directes n'auraient pas pu être utilisées afin d'établir ou de rectifier l'impôt sur le revenu ou sur la fortune né avant l'entrée en vigueur de cette loi. Elle estime au contraire avoir dû bénéficier par application dudit article 9, d'une liquidation du passé à l'égard de l'impôt sur le revenu et sur la fortune né au titre des années 1997 à 2004 et insiste dans ce contexte qu'au regard du libellé dudit article 9, son champ d'application ne saurait être limité aux seules informations recueillies lors de la perception de la retenue à la source.

Le délégué du gouvernement insiste de son côté que les époux ... n'avaient à aucun moment déclaré les intérêts litigieux au titre de revenu de capitaux dans le cadre de leur déclarations de l'impôt sur le revenu et de leur déclarations de fortune, mais qu'ils avaient même répondu par la négative par l'indication « *néant* » dans la rubrique « *autres éléments de paiement/avoirs en banque* ». Il en déduit qu'ils ont agi en pleine méconnaissance des prescriptions impératives de la loi fiscale en matière d'obligations déclaratives et que ce comportement serait d'autant plus blâmable en raison du fait qu'il s'agit d'une somme d'une importance considérable et non pas d'un insignifiant montant peu élevé.

Quant au fond le délégué du gouvernement relève que la loi précitée du 23 décembre 2005 est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et n'a pas d'effet rétroactif. Quant aux informations litigieuses transmises à l'administration des Contributions en date des 7 et 12 janvier 2005, elles auraient été à la libre disposition du bureau d'imposition bien avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, de sorte que l'article 9 de la dite loi ne serait pas applicable au présent cas d'imposition. A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement fait valoir que la référence aux « *bureaux d'imposition* » au niveau de l'article 9 s'entendrait, d'un côté, par rapport aux bureaux de la retenue d'impôt sur les intérêts et, de l'autre côté, par rapport aux autres bureaux relevant du service d'imposition de l'administration des Contributions directes entre lesquels le législateur aurait voulu établir non seulement une claire distinction, mais également une séparation. Conformément à la *ratio legis* de la loi de 2005, il serait dès lors interdit aux bureaux de la retenue sur les intérêts de transmettre aux autres bureaux d'imposition les informations dont eux-mêmes ont pris connaissance de façon régulière lors de l'exécution de leur mission et notamment lors des vérifications de l'application correcte du système de la retenue à la source pratiquées par les différents agents payeurs avec lesquels ils sont en contact.

La requérante insiste de son côté sur le caractère clair et absolu du libellé de l'article 9 tout en relevant que la loi elle-même ne parle pas de bureaux d'imposition mais fait référence seulement aux « *informations* ».

Il y a lieu de relever d'abord qu'il n'est pas contesté en cause que dans le cadre de leur déclarations de revenu et de fortune respectives, les époux ... n'avaient pas indiqué les intérêts actuellement litigieux, mais s'étaient soustraits à leur obligation légale de déclaration afférente, de sorte que les revenus en question n'ont concrètement pas été imposés. De même, il n'est pas contesté en cause que de par leur nature ces revenus étaient normalement imposables au titre des années fiscales concernées, de sorte que le litige n'a pas pour objet le principe même de l'imposition des intérêts touchés par la requérante et feu son époux au titre de revenus de capitaux, mais se limite à la question de savoir si le bureau d'imposition a utilement pu procéder à l'imposition litigieuse à partir d'informations qui lui ont été communiquées par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines.

La requérante se prévaut à cet égard des dispositions de l'article 9 de la loi précitée du 23 décembre 2005 qui est libellée comme suit :

**« Art. 9. Liquidation du passé »**

*Aucune information concernant les revenus soumis à la retenue libératoire et les intérêts dispensés de retenue touchés sur un dépôt d'épargne, ne peut être utilisée aux fins d'une poursuite pour fraude ou d'une imposition relative aux impôts sur le revenu ou sur la fortune née avant l'entrée en vigueur de la présente loi, si les revenus ne proviennent pas de fonds ou de placements qui constituent ou ont constitué, dans le chef du contribuable, un élément d'actif net investi dans une entreprise commerciale ou dans une entreprise agricole ou forestière, ou de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale. »*

Afin d'évaluer l'étendue de l'interdiction d'utilisation des informations visées à l'article 9 aux fins y particulièrement énoncées, il y a lieu de se référer à l'objet de la loi du 23 décembre 2005 tel que défini en son article 1<sup>er</sup>, étant entendu qu'une disposition légale reste en principe circonscrite dans son étendue par rapport à l'objet de la loi dont elle fait partie intégrante et qu'elle ne saurait être interprétée en faisant abstraction de son cadre légal

général. Conformément à son article 1<sup>er</sup>, la loi du 23 décembre 2005 a pour objet d'introduire une retenue à la source libératoire sur les revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts effectués au Luxembourg en faveur de bénéficiaires effectifs, personnes physiques, qui sont des résidents du Grand-Duché de Luxembourg, sans être des résidents fiscaux d'un autre Etat, la retenue en question s'appliquant aux intérêts courus depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005, mais payés après le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Il se dégage du libellé de l'objet de la loi du 23 décembre 2005 qu'elle a essentiellement pour objet non pas d'introduire un nouvel impôt sur les revenus, mais d'introduire une nouvelle modalité de recouvrement de l'impôt dû sur certains intérêts payés au Luxembourg, en l'occurrence un paiement moyennant retenue à la source libératoire à effectuer par l'agent payeur.

S'agissant à la fois d'une réduction de la charge fiscale et d'une simplification de l'imposition en ce qu'il n'y a plus d'obligation de déclaration sur ces revenus, impliquant néanmoins l'intervention active de l'agent payeur qui est tenu d'effectuer la retenue à la source pour compte du bénéficiaire et de la verser à l'Etat, le législateur a mis en place certaines garanties pour préserver le secret bancaire dans le cadre de l'application du nouveau régime de retenue. L'interdiction énoncée à l'article 9 prérelaté constitue le corollaire du système nouvellement mis en place, de sorte à se rapporter implicitement mais nécessairement aux seules informations concernant les revenus soumis à la retenue libératoire, c'est-à-dire des informations rendues accessibles ou dévoilées par application du système nouvellement mis en place de la retenue libératoire, cette interprétation se trouvant par ailleurs confortée par les travaux parlementaires ayant entouré l'adoption de la loi de 2005, la commission des finances et du budget, dans son rapport du 19 décembre 2005<sup>1</sup> précisant à cet égard sous le point 3.3. intitulé « *Maintien du secret bancaire* » que « *les informations concernant les revenus soumis à la retenue libératoire ne peuvent être échangées entre les bureaux d'imposition. Leur utilisation à des fins de poursuite pour fraude d'imposition à charge d'exercices antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2006 est également exclu* ».

Les informations communiquées en l'espèce au bureau d'imposition ayant été échangées avant l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005 et ayant été révélées dans le cadre de l'application de la nouvelle retenue à la source, mais ayant une origine étrangère au cadre légal de la loi du 23 décembre 2005 pour avoir émané de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, l'interdiction d'utilisation inscrite à l'article 9 de ladite loi n'est pas appelée à déployer ses effets à l'encontre de ces informations dans le sens préconisé pour la demanderesse.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le recours laisse d'être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation en la forme ;

---

<sup>1</sup> V° doc. parl. n° 5504<sup>9</sup>

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 mai 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,

Marc Sünner, premier juge,

Thessy Kuborn, juge,

en présence de Arny Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 19.5.2009

Le Greffier en chef du Tribunal administratif